Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 31918 du rôle
Inscrit le 8 janvier 2012

Audience publique du 8 janvier 2014

Recours formé par
Monsieur ...(Pays-Bas),
contre un bulletin d'impôt en matière d'impôts sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31918 du rôle et déposée le 8 janvier 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Duro, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., administrateur de sociétés, demeurant à NL – …, ayant élu domicile en l'étude de Maître Charles Duro, tendant à la réformation sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2010, émis le 16 novembre 2011 par le bureau d'imposition Luxembourg X, section des personnes physiques ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 mars 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 avril 2013 par Maître Charles Duro pour le compte de Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Charles Duro, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 octobre 2013.

Vu l'avis du tribunal administratif du 20 novembre 2013 invitant la partie de Maître Duro de verser des pièces supplémentaires ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Charles Duro, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 décembre 2013.

A défaut de dépôt de la déclaration d'impôt pour l'année 2010, le bureau d'imposition Luxembourg X de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit, en date du 16 novembre 2011, à l'égard de Monsieur ...le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2010, ci-après désigné par « le bulletin », en procédant à une taxation d'office.

Monsieur ...introduisit, par un courrier de son mandataire du 19 décembre 2011, une réclamation à l'encontre du bulletin auprès du directeur de l'administration des contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », en joignant à cette réclamation la déclaration d'impôt pour l'année en question et ses annexes.

Dans la mesure où la réclamation du 19 décembre 2011 est restée sans réponse, Monsieur ...fit introduire en date du 8 janvier 2013 un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin émis le 16 novembre 2011.

En ce qui concerne tout d'abord la compétence du tribunal pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010, il résulte des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre ce bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010, émis le 16 novembre 2011.

Ledit recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Quant au fond, le demandeur fait valoir qu'il aurait été dans l'impossibilité de fournir sa déclaration d'impôt en temps utile, mais qu'il l'aurait néanmoins remise, en y joignant toutes les pièces nécessaires pour établir le montant de l'impôt dû, simultanément avec la réclamation préalable du 19 décembre 2011.

Il reproche à l'administration fiscale d'avoir estimé ses revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale par voie de taxation d'office à hauteur de … EUR, somme dont elle aurait déduit le minimum forfaitaire au titre de dépenses spéciales, à savoir un montant de … EUR, de sorte que le revenu imposable a été fixé à la somme de … EUR, l'impôt restant réclamé s'élevant de ce fait à … EUR.

Or, contrairement à ce qui avait été retenu dans le bulletin, il aurait, tel qu'indiqué dans sa déclaration d'impôt, un revenu imposable de … EUR, à savoir une somme de … EUR perçue à titre de tantièmes, de laquelle il entend déduire le montant de … EUR à titre de dépenses d'exploitation.

Ensuite, le demandeur soutient que la retenue à la source effectuée sur les tantièmes, à savoir un montant de … EUR, tel que repris dans le bulletin litigieux serait inexacte puisqu'il aurait fallu tenir compte d'une somme de … EUR telle que figurant dans la déclaration remise en date du 19 décembre 2011.

Finalement, le demandeur considère remplir toutes les conditions prévues au titre de l'article 157 bis (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », de sorte qu'il devrait être imposé dans la classe d'imposition 2. Par conséquent, l'impôt restant à payer après retenue à la source devrait alors être substantiellement inférieur à celui retenu dans le bulletin litigieux, soit la somme de … EUR au lieu d'une somme de … EUR.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Il rappelle que le demandeur ayant omis de déclarer ses revenus professionnels dans les délais légaux, le bureau d'imposition compétent aurait dû établir le bulletin de l'impôt sur le revenu par voie de taxation d'office conformément au § 217 AO.

La partie étatique met l'accent sur le fait que la déclaration remise par le demandeur renseignerait un revenu net imposable de … EUR, résultant de la somme de … EUR, telle que déclarée à titre de revenus nets, déduction faite du minimum forfaitaire d'un montant de … EUR au titre de dépenses spéciales, soit un revenu imposable légèrement supérieur à celui déterminé par le bureau d'imposition compétent.

A cet égard, elle s'empare d'une jurisprudence suivant laquelle le contribuable ne pourrait prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.

Elle rappelle encore que la déclaration d'impôt ne bénéficierait d'aucune présomption de véracité et que conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôts appartiendrait au contribuable.

En ce qui concerne les dépenses d'exploitation, la partie étatique considère que le demandeur resterait en défaut de rapporter la preuve de l'existence effective des dépenses qu'il entendrait déduire ainsi que leur relation économique exclusive avec les revenus de source luxembourgeoise.

En ce qui concerne la demande du demandeur à être rangé dans la classe d'impôt 2 au motif que plus de 50% des revenus professionnels de son ménage auraient été réalisés au Luxembourg, la partie étatique retient que le demandeur ne remplirait pas les conditions de l'article 157 bis (3) LIR. Plus particulièrement, il ne fournirait aucun document officiel qui confirmerait son mariage ou sa résidence commune avec son épouse. D'autre part, les documents versés n'auraient pas la valeur probante suffisante pour établir le montant total des revenus professionnels de source étrangère réalisés par le ménage, de sorte que le demandeur n'établirait pas à suffisance de droit que ses revenus imposables au Luxembourg dépasseraient 50% des revenus professionnels de son ménage.

Le délégué du gouvernement remarque à titre accessoire que la déclaration d'impôt introduite par le demandeur justifierait même une réformation *in peius* du bulletin d'impôt émis en date du 16 novembre 2011.

Le paragraphe 217 AO, sur lequel est fondé la taxation d'office, dispose que:

« *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder

wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

Force est de constater qu'en l'espèce, le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par le demandeur. Le demandeur conteste uniquement le résultat auquel a abouti la taxation d'office faite par le bureau d'imposition et soutient que ses revenus réels seraient différents de ceux retenus par le bureau d'imposition, en l'occurrence, que son revenu imposable serait de … EUR, à savoir une somme de … EUR perçue à titre de tantièmes, dont il entend déduire le montant de … EUR à titre de dépenses d'exploitation, au lieu du revenu retenu par le bureau d'imposition à hauteur de … EUR, duquel le bureau d'imposition a déduit le minimum forfaitaire au titre de dépenses spéciales, à savoir un montant de … EUR, de sorte que le revenu imposable a été fixé à la somme de … EUR.

S'il est vrai, tel que relevé par le délégué du gouvernement, qu'en l'espèce le demandeur déclare un revenu imposable supérieur à celui se dégageant de la taxation, le demandeur considère encore qu'en vertu de l'article 157 bis (3) LIR, il aurait dû bénéficier de la classe d'imposition 2, pour conclure que l'impôt restant à payer suite à la retenue d'impôt sur tantièmes devrait être substantiellement inférieur à celui retenu dans le bulletin litigieux, soit la somme de … EUR au lieu d'une somme de … EUR, telle que retenue dans le bulletin.

L'imposition actuellement critiquée a été établie par voie de taxation, laquelle, conformément à sa dénomination allemande (« *Schätzung* »), consiste « *à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible* ».[1] Quant à l'objet de la taxation, il se dégage de l'article 217 AO précité, que le bureau d'imposition amené à procéder par voie de taxation d'office, évalue les bases d'imposition (*Besteuerungsgrundlagen*). En revanche, la cote d'impôt ne peut jamais être taxée elle-même.[2] Le procédé de la taxation ne peut être appliqué qu'aux bases d'imposition, comme dans le cas présent, au revenu et aux éléments entrant dans leur composition. Si les organes d'imposition et de recours doivent tenir compte lors de la taxation de tous les indices et de toutes les circonstances de nature à influer sur la détermination de l'élément d'imposition à taxer, la détermination de la classe d'impôt ne fait cependant pas partie d'une de ces circonstances. La taxation est en effet une méthode d'évaluation des bases d'imposition indépendante de la qualification de la classe d'impôt puisque le but de la taxation d'office n'est pas de fixer directement la cote d'impôt, mais de fixer les différentes bases individuelles concourant à la formation du résultat avant l'impôt. Il s'ensuit que les contestations du demandeur concernant la qualification de la classe d'impôt seront analysées ci-après, indépendamment de l'analyse des contestations tendant à remettre en cause le résultat de la taxation d'office, puisque cette qualification est indépendante de celle de la taxation d'office et que les contestations du demandeur concernant la classe d'impôt ne rentrent pas en ligne de compte au niveau de la taxation de ses revenus.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Néanmoins dans le

---

[1] J. Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales n°s 81 à 85, novembre 1989, page 117 n°190, ainsi que trib. adm. 26 avril 1999, n°10156 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°485 et autres références y citées

[2] J. Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales n°s 81 à 85, novembre 1989, page 117 n°190

cadre d'une taxation qui se fait sur base d'une évaluation unilatérale par l'administration fiscale le contribuable est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.[3]

En l'espèce, le tribunal constate qu'au vu de la différence entre le revenu imposable de … EUR déclaré par le demandeur et celui des bases d'imposition fixé par le bulletin d'impôt de … EUR, qui vu la somme totale des revenus du demandeur est minime, ce revenu ne s'écarte pas de manière significative des bases d'imposition retenues par le bureau d'imposition.

Le bureau d'imposition Luxembourg X s'étant par ailleurs basé sur les données lui envoyées par le bureau d'imposition Sociétés 6 concernant la retenue d'impôt sur les rémunérations accordées aux membres des conseils d'administration et de surveillance des sociétés concernées desquelles le demandeur a perçu des tantièmes, il ne peut dès lors être reproché au bureau d'imposition de ne pas avoir agi avec mesure et modération dans son estimation des revenus du demandeur.

Il s'ensuit, à défaut d'écart significatif entre les bases d'imposition fixées par voie de taxation et celles déclarées par le demandeur à l'appui de sa réclamation, le demandeur n'est pas fondé à demander la réformation du bulletin.

En ce qui concerne la différence relevée par le demandeur concernant la retenue d'impôt fixée dans le bulletin et celle déclarée dans sa déclaration d'impôt, celle-ci résulte de la simple conséquence mathématique que la retenue d'impôt sur le revenu de tantièmes constitue en l'espèce vingt pour cent du revenu. Partant, si le revenu sur tantièmes fixé varie, la retenue d'impôt sur le revenu de tantièmes varie également. Il s'ensuit que ce moyen manque de pertinence puisqu'il n'est que la simple conséquence du fait que le revenu fixé par taxation, par rapport auquel le tribunal vient de retenir que le demandeur n'est pas fondé à réclamer à défaut d'écart significatif avec les revenus affirmés, diffère du revenu déclaré.

En ce qui concerne la classe d'impôt, le demandeur se base sur l'articlé 157 bis (3) LIR pour revendiquer son classement dans la classe d'impôt 2, en affirmant qu'au cours de l'année litigieuse, il serait à considérer comme contribuable non-résident marié et ne vivant pas en fait séparé, percevrait plus de 50% des revenus professionnels de son ménage au Luxembourg.

Aux termes de l'article 157 bis (1) à (3) LIR:

« *(1) Par revenus professionnels au sens des alinéas qui suivent, il y a lieu d'entendre les revenus visés à l'article 10, numéros 1 à 5, à l'exclusion:*

1. des revenus désignés à l'article 10, numéro 4, réalisés par un enfant mineur

faisant partie du ménage du contribuable;

1. des pensions et rentes visées à l'article 96, alinéa 1er, numéros 3 et 4.

(2) Les contribuables non résidents mariés, ne vivant pas en fait séparés, réalisant des revenus professionnels imposables au Grand-Duché, sont rangés dans la classe d'impôt 1a.

[3] Cour adm. 19 février 2009, n°24907C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°526 et autres références y citées

(3) Par dérogation aux dispositions de l'alinéa 2 les contribuables non résidents, mariés et ne vivant pas en fait séparés, sont imposés dans la classe d'impôt 2, s'ils sont imposables au Grand-Duché du chef de plus de 50 pour cent des revenus professionnels de leur ménage. Si les deux époux réalisent des revenus professionnels imposables au Grand-Duché, l'octroi de la classe 2 entraîne leur imposition collective. »

Les contribuables non résidents, mariés et ne vivant pas en fait séparés sont dès lors imposés d'office dans la classe d'impôt 2, à condition d'être imposables du chef de plus de 50 % des revenus professionnels de leur ménage au Grand-Duché de Luxembourg.

Il n'est pas contesté que le demandeur est un contribuable non résident. Il n'est pas contesté non plus que les tantièmes sont à qualifier de revenus professionnels. On entend en effet par revenus professionnels les cinq premières catégories de revenus énumérées à l'article 10 LIR, à savoir le bénéfice commercial, le bénéfice agricole et forestier, le bénéfice provenant d'une profession libérale, le revenu salarié et les revenus de pensions ou de rentes. Depuis la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière d'impôts directs et indirects, avec effet à partir de l'année d'imposition 2002, les revenus des administrateurs ne sont plus exclus de cette notion de revenus professionnels et les tantièmes et autres rémunérations des administrateurs tombent partant sous la définition des revenus professionnels, de sorte que le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale entre intégralement dans cette définition.

Il ressort des pièces versées, et notamment des déclarations d'impôts néerlandaises et des bulletins d'impôts néerlandais pour l'année fiscale 2010, que le demandeur et son épouse ont déclaré être mariés et vivre ensemble. Il a été retenu dans leurs bulletins d'impôt respectif qu'ils étaient respectivement « *steuerlicher Partner* » et vivaient à la même adresse. Il ressort également du bulletin d'impôt néerlandais du demandeur que ses revenus professionnels de source néerlandaise pour l'année d'imposition 2010 s'élevaient à … EUR et ceux de son épouse à … EUR, de sorte que vu le montant des revenus professionnels luxembourgeois retenus à travers la taxation d'office, leur ménage était imposé de plus de 50% de ses revenus professionnels au Luxembourg. Il s'ensuit que le demandeur a prouvé à suffisance qu'il remplissait toutes les conditions prévues à l'article 157 bis (3) LIR et qu'il devait bénéficier de la classe d'impôt 2 pour l'année d'imposition 2010.

Il se dégage de ces développements que le recours est partiellement justifié et que le bulletin encourt la réformation en ce sens qu'il y a lieu de ranger le demandeur dans la classe d'impôt 2. Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à s'immiscer dans le domaine de l'administration sous peine de compromettre son statut judiciaire, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt,[4] il y a lieu de renvoyer le dossier au bureau d'imposition afin que ce dernier fixe la cote d'impôt suivant les principes retenus dans le jugement.

D'une part, eu égard au fait que le demandeur a partiellement été débouté de ses prétentions, et, d'autre part, eu égard au fait que la saisine du tribunal administratif par le

---

[4] Cf. TA 29 mars 1999, n° 10428 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 759, page 721 et les références y citées.

demandeur et la nécessité pour l'Etat de défendre ses intérêts trouvent leur origine dans le défaut par le demandeur d'avoir remis sa déclaration fiscale dans les délais légaux, il y a lieu d'imposer les frais de l'instance au demandeur nonobstant le caractère partiellement justifié du recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année d'imposition 2010 émis le 16 novembre 2011 en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation, dit qu'il y lieu d'appliquer la classe d'imposition 2 pour établir le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010.

renvoie le dossier en prosécution de cause au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours en réformation non fondé pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 8 janvier 2014 par le vice-président en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri — s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10.01.2014
Le Greffier du Tribunal administratif